

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ÜÇÜNCÜ DAİRE	2002	3080	2000	2031	03/10/2002

KARAR METNİ

NİSAN 1995 DÖNEMİ İÇİN BEYAN EDİLECEK TEVKİFATIN HESAPLANMASINDA, TEVKİFAT MATRAHINA DAHİL OLMAYAN YATIRIM İNDİRİMİNE İSABET EDEN KURUMLAR VERGİSİNİN İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEĞİ HK.<

Temyiz Eden : ... Vergi Dairesi Başkanlığı

Karşı Taraf : ...

İstemin Özeti : Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6-b bendi uyarınca yapılacak tevkifatın hesaplanmasında, tevkifat matrahına dahil olmayan yatırım indirimine isabet eden kurumlar vergisinin indirim konusu yapılamayacağı görüşüyle davacı şirket adına Nisan 1995 dönemi için ikmalen salman kusur cezalı gelir (stopaj) vergisi ve fon payını; uyuşmazlığa konu dönemde yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 3946 sayılı Kanunla değişen (4) işaretli bendinde, "Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar ile yatırım indirimi tutarı hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın menkul sermaye iradı olarak tanımlandığı, 94'üncü maddenin 6-b bendi uyarınca da sözü edilen menkul sermaye iratlarından vergi tevkifatı yapılacağına ilişkin öngörüldüğü, maddede tevkifatın hesaplanmasında, tevkifat matrahına dahil olmayan gelir unsurlarına isabet eden kurumlar vergisinin indirim konusu yapılamayacağına ilişkin bir hükme yer verilmediğinden, yatırım indirimine isabet eden kurumlar vergisinin tevkifat matrahına eklenmesi suretiyle yapılan tarhiyatta yasaya uygunluk bulunmadığı kaldı ki, 50 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, kurum kazancından indirilecek kurumlar vergisinin, gelir vergisi tevkifatı matrahı içinde yer alan kazanç unsurlarına isabet eden kurumlar vergisi ile sınırlı olacağını öngören açıklamaların yer aldığı V/4-C bölümünün Danıştay Dördüncü Dairesinin 10.4.1996 gün ve E:1995/3801, K:1996/1620 sayılı kararı ile iptal edildiği, bu karara yönelik temyiz başvurusunun da Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca reddedildiği gerekçesiyle kaldırılan ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; davacı şirket adına yapılan tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi : Pelin Akça

Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Savcı : Ülkü Erbü

Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49.maddesinin 1.fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Vergi Mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

3946 sayılı Kanunla değişik 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının 4 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iradının tespitinde tevkifat matrahına dahil olmayan gelir unsurlarına isabet eden kurumlar vergisinin indirim konusu yapılamayacağı yolundaki 50 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin V/4-C bölümü

uyarınca hesaplanan kurumlar vergisinin yatırım indirimine isabet eden kısmını tevkifat matrahının hesaplanmasında indiren davacı adına Nisan 1995 dönemi için gelir (stopaj) vergisi tarhiyatı yapılmış ise de; sözü edilen 75'inci maddenin 2'nci fıkrasının 4 numaralı bendinin değişmeden önceki 31.12.1994 tarihine kadar yürürlükte olan hükmüne göre dar mükelleflerin 1994 yılı kazançlarına menkul sermaye iradı hesaplanması olanaklı olup, tam mükellefleri de kapsayacak biçimde yapılan değişiklik 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girdiğinden ve sözü edilen kanuna 4108 sayılı Kanununun 28'inci maddesiyle eklenen geçici 43'üncü maddesinin ikinci fıkrasında da Kanununun 75'inci maddesinin bu Kanunla değiştirilen 2'nci fıkrasının 4 numaralı bendi hükmünün, 1995 yılı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacağı hükmüne yer verildiğinden, tam mükellef olan davacının 1994 takvim yılı kazancı esas alınarak anılan madde hükmü uyarınca menkul sermaye iradının belirlenmesine ve tevkifata tabi tutulmasına olanak bulunmamaktadır. Temyiz isteminin bu nedenle reddine 3.10.2002 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

Davacı kurum, 2.6.1995 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe konulan 4108 sayılı Yasanın geçici 1'inci maddesi uyarınca düzeltilmiş beyannamelerini vermiş, idarece gerekli tahakkuklar yapıldıktan sonra muhtasar beyannamesindeki tevkifat matrahı yönünden bu beyanı incelenmiştir.

Sözü geçen inceleme raporu, beyannameler 4108 sayılı Yasaya göre verilmesine karşın, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin 4108 sayılı Yasa ile değil, 3946 sayılı Yasa ile değişik ikinci fıkrasının 4 numaralı bendine ve bendin uygulanmasını belirlemek üzere 11.3.1995 günlü Resmi Gazetede yayımlanan 50 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin V-A/4-c işaretli bölümüne dayandırılmıştır.

Bilindiği gibi 193 sayılı Yasanın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (4) işaretli bendindeki menkul sermaye iradını tanımlayan kuralın parantez içi hükmünde 4108 sayılı Yasanın 22'inci maddesiyle değişiklik yapılmış ve 3946 sayılı Yasanın 16'ncı maddesiyle değişik parantez içi hükümde yer alan "yatırım indirimi tutarı" ifadesi metinden çıkarılmıştır. 4108 sayılı Yasanın geçici 1'inci maddesi uyarınca verilen beyannamedeki bildirim hukuka uygunluğunun, hem idarece ve hem de yargı yerince 75'inci maddenin 4108 sayılı Yasa ile değişik metnine göre denetlenmesi gerekir. Muhtasar beyannamenin 3946 sayılı Yasa ile değişik kurala göre incelenmesi suretiyle saptanan farkın öncelikle bu yönden dayanağı bulunmamaktadır. Esasen, 193 sayılı Yasaya 4108 sayılı Yasanın 28'inci maddesiyle eklenen geçici 43'üncü maddesinin ikinci fıkrası, menkul sermaye iradının "elde etme" esasına göre vergilendirildiği gerçeğine göre 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 4108 sayılı Yasa ile değişik 4 numaralı bendi hükmünün, 1995 hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlara..." uygulanmasını öngörmüştür. Geçici 43'üncü maddenin ikinci fıkrası menkul sermaye iradını sağlayan kurumun tahakkuk esasına göre belirlenmesi yasa gereği olan "...1995 kurum kazançları..." ifadesini kullanmamakla, menkul sermaye iradını elde eden vergilendirme dönemini belirtmiştir. Bu nedenle maddenin ikinci fıkrasının; 1995 vergilendirme dönemine ait menkul sermaye iratlarına, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin 4108 sayılı Yasa ile değişik kuralının uygulanmasını sağlamak amacıyla düzenlendiği sonucuna ulaşılmaktadır. Esasen 4108 sayılı Yasanın 2.6.1995 tarihinde yayımlanmasına karşın, 3946 sayılı Yasa ile değişik kuralın yürürlük tarihi olan 1.1.1995 tarihinden geçerli olarak yürürlüğe konulmasının başka bir anlamı olamaz.

Bu değerlendirmelerin sonucu olarak vergi mahkemesince varılan ve davanın; 75'inci maddenin 3946 sayılı Yasa ile değişik kuralına göre çözümlenmesi gerektiğine ilişkin yargı kadar, aynı kural nedeniyle yapılan 50 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin taraflar arasında da tartışmaya yol açan bölümünün iptal edilmesine dayanılarak çözümlenmesi hukuka uygun düşmemiştir.

Muhtasar beyannamenin ilişkin bulunduğu Nisan 1995 tarihinde 193 sayılı Yasanın 75'inci

maddesinin ikinci fıkrasının 4108 sayılı Yasa ile değişik 4'üncü bendinin parantez içi kuralında yatırım indirimi tutarı, menkul sermaye iradının hesabında "indirim ve istisnaları düşülmeden önceki kurum kazancı" ifadesinden dolayı matrahın bir parçasını oluşturmaktadır. Ancak, bu tutar üzerinden bu iradı sağlayan kurum tarafından hesaplanmış kurumlar vergisi bulunmamaktadır. Menkul sermaye iradı matrahına dahil olan yatırım indirimi

tutarına isabet eden kurumlar vergisi bulunmadığına göre hesaplanan kurumlar vergisinin yatırım indirimine isabet eden kısmının tevkifat matrahının hesabında mükerrer indirilmesi de söz konusu değildir.

Kurumun 1994 hesap dönemine ait kazançları arasında 44.400.000 lira iştirak kazancı dışında Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin (1) ve (6) işaretli bentlerinde yazılı vergiden müstesna kazancının bulunmadığı, kurumlar vergisi matrahının hesabında 1.181.436.400 lira yatırım indirimi tutarının indirim konusu yapıldığı, ticari bilanço karı olan 11.172.154.762 liraya 524.456.316 lira yasaca kabul edilmeyen indiriminin eklenmesiyle bulunan 11.696.611.078 liradan iştirak kazancı ve yatırım indirimi tutarının düşülmesinden sonra 10.470.774.678 lira matrah üzerinden 2.617.693.669 lira kurumlar vergisi hesapladığı tartışmasıdır.

Bu verilere ve 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (4) işaretli bendine göre 44.400.000 lira iştirak kazancı hariç, 1.181.436.400 lira yatırım indirimi tutarı da dahil olmak üzere 11.652.211.078 liradan 2.617.693.669 lira olarak hesaplanan kurumlar vergisi düşülerek; 9.034.517.409 lira tevkifat matrahı üzerinden %20 oranına göre 1.806.903.481 lira gelir (stopaj) vergisi hesaplanması gerekirken, yatırım indirimi tutarı tevkifat matrahından da indirilerek 1.570.616.201 lira tevkifat hesaplanmakla 236.287.280 lira noksan tevkifat bildirilmiş olmaktadır.

İkmalen yapılan tarhiyatın 4108 sayılı Yasa ile değişik kurala göre incelenerek değiştirilmesi gerekirken yazılı gerekçe ile verilen tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararın bozulması gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.

YÖ/ÖEK